Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 33007 du rôle
Inscrit le 5 juillet 2013

Audience publique du 14 juillet 2014

Recours formé
par Madame ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33007 du rôle et déposée en date du 5 juillet 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Alexandre CHATEAUX, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., demeurant à L-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 avril 2013 rejetant sa réclamation du 20 août 2012 telle que dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2007, émis le 4 juillet 2012 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 3 décembre 2013 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique, déposé au greffe du tribunal administratif en date du 27 décembre 2013 par Maître Alexandre CHATEAUX au nom de la demanderesse ;

Vu le mémoire en duplique déposé le 3 janvier 2014 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jessy JACQUOTTE, en remplacement de Maître Alexandre CHATEAUX, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 7 juillet 2014.

Suite au dépôt par Madame ... de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 5 de l'administration des contributions directes sollicita de sa part par le biais de deux courriers des 22 février 2011 et 3 mai 2011, la transmission d'un certain nombre de pièces justificatives en vue de pouvoir procéder au décompte de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu précitée.

Par courrier daté du 25 mai 2012, le préposé du bureau d'imposition informa la demanderesse en application du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », des redressements à effectuer par le

bureau d'imposition en ce qui concerne l'imposition de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 tout en lui demandant de communiquer sa prise de position quant aux dressements projetés endéans un délai de quinzaine.

Par courrier daté du 6 mai 2012 et réceptionné par le bureau d'imposition le 12 juin 2012, la demanderesse sollicita un délai supplémentaire pour faire valoir ses remarques quant aux redressements envisagés, suite à quoi un délai supplémentaire lui fut accordé jusqu'au 29 juin 2012.

Par courrier électronique du 29 juin 2012, la demanderesse, tout en contestant les redressements envisagés, informa le bureau d'imposition compétent qu'il lui serait impossible de prendre position par rapport auxdits redressements dans le délai lui imparti et affirma vouloir déposer pour le 12 juillet 2012 au plus tard toutes les pièces justificatives requises.

Le 4 juillet 2012, le bureau d'imposition Luxembourg 5 de l'administration des Contributions directes, ci-après « le bureau d'imposition », émit le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007.

Le 20 août 2012, Madame ... introduisit une réclamation contre ledit bulletin auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur ».

Par décision du 4 avril 2013, n° C17857, le directeur déclara ladite réclamation recevable et réforma *in pejus* l'imposition en fixant l'impôt sur le revenu pour l'année 2007 à ....- euros. Cette décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 23 août 2012 par la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, émis le 4 juillet 2012 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir redressé le bénéfice provenant d'une profession libérale ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;
qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé;
qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante critique essentiellement le redressement des dépenses d'exploitation, notamment les frais de voiture, le loyer, le téléphone, les frais de voyages et de représentation ;

Considérant que le bureau d'imposition a informé la réclamante en vertu du § 205 alinéa 3 que les recettes seraient majorées de ... euros et que les dépenses seraient réduites de ... euros en indiquant en détail les postes de frais concernés ;

Considérant que la réclamante avait demandé, suite à ce courrier, un délai supplémentaire au bureau d'imposition afin de pouvoir formuler ses remarques quant à ces redressements; que le bureau d'imposition avait accordé un délai supplémentaire d'un mois; que le dépôt de pièces justificatives supplémentaires annoncé via courrier électronique en date du 29 juin 2012 par la réclamante n'a pas eu lieu ;

Considérant que la réclamante argue que ces frais seraient essentiellement générés par des projets et clients situés à Bruxelles; que la part professionnelle du loyer s'élèverait à 60% étant donné que le salon et la salle à manger feraient office de bureau; qu'elle ajoute également une proposition quant à la ventilation entre frais professionnels et frais privés ;

Considérant que les montants déclarés par la réclamante et les reprises effectuées par le bureau d'imposition se présentent comme suit:

(tableau)

Considérant que dans le cadre de l'instruction, conformément aux dispositions du § 205 (1) AO, le bureau d'imposition avait requis la réclamante en date du 22 février 2011, concernant certaines dépenses professionnelles susceptibles de rentrer parmi les dépenses d'exploitation, de fournir des précisions, pièces à l'appui, en ce qui concerne les dépenses de frais de voiture, de représentation, de voyages et de déplacements, de téléphone, de la locations de véhicules, de loyer, de cotisations indépendantes et des frais concernant le poste des amortissements ;

Considérant que le bureau d'imposition avait demandé en date du 3 mai 2012 à la réclamante de fournir une copie du contrat de vente d'une voiture « Porsche Boxster » ;

Considérant qu'en vertu de l'article 93 alinéa 1er de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), les dispositions des articles 16 à 60 L.I.R. sont applicables à l'endroit du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale pour autant qu'elles soient compatibles avec les conditions d'exercice de la profession libérale ;

Considérant qu'aux termes de l'article 45 L.I.R., applicable au bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale par le biais de l'article 93 L.I.R. sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise par opposition aux dépenses qui ne servent pas à la réalisation des recettes, mais constituent une utilisation du revenu net, étant entendu que la finalité d'une dépense déterminée ne doit pas être dégagée par une analyse conceptuelle mais par l'appréciation des faits ;

Considérant qu'en vertu de l'article 12 L.I.R. les dépenses de train de vie du contribuable ne sont pas déductibles; que la précision contenue à l'article 12 alinéa 1er L.I.R. in fine selon laquelle les dépenses ne sont pas déductibles même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité pose le principe de l'interdiction de ventilation des dépenses à caractère mixte sauf dans l'hypothèse où la part

privée et la part professionnelle peuvent être nettement séparées d'après des critères objectifs et aisément contrôlables ;

Considérant que les frais concernant les déplacements sont en principe déductibles, sous réserve de la présentation d'éléments de preuve établissant leur relation avec les revenus professionnels; qu'un carnet de bord dûment tenu est susceptible de constituer un tel élément et permet une séparation nette, aisément et objectivement contrôlable entre déplacements privés et professionnels; qu'il permet, de plus, de distinguer entre les déplacements professionnels entre le domicile et le lieu de travail et les autres déplacements professionnels ;

Considérant cependant qu'en l'espèce, la réclamante n'a présenté ni carnet de bord ni autres écritures documentant ses déplacements professionnels ;

Considérant que le paragraphe 217 AO prévoit le procédé de la taxation, lorsque les bases d'imposition ne peuvent pas être déterminées autrement; que le pourcentage de la quote-part professionnelle des frais de voiture, évalué par le bureau d'imposition, i.e. 70% pour l'année 2007, ne donne pas lieu à critique et est confirmé par la présente décision ;

Considérant que la réclamante a déclaré dans la rubrique des frais de téléphone un montant total des dépenses de ... euros ;

Considérant cependant qu'en ce qui concerne le coût des communications, il y a lieu de ranger chaque communication individuelle soit parmi les dépenses de la sphère privée, soit parmi celle de la sphère des revenus, de sorte qu'à leur endroit, la défense de ventilation ne joue pas ;

Considérant qu'en l'espèce, la réclamante a présenté des factures d'un opérateur de téléphonie indiquant, sans détail, les frais de communication téléphoniques; que le total de ces frais ont été taxés par le bureau d'imposition, en vertu du § 217 AO, à (... euros par mois i.e.) ... euros pour l'année litigieuse; que cette taxation ne donne pas lieu à critique et est confirmé par la présente décision ;

Considérant que la réclamante avait déclaré un montant total de frais de représentation de ... euros; qu'il se dégage des pièces justificatives demandées par le bureau d'imposition qu'il s'agit en l'espèce de frais de vêtements ;

Considérant qu'en vertu de l'article 12 L.I.R. les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable ne sont pas déductibles, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou son activité ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les frais de vêtements que la réclamante entend faire valoir ne sont pas déductibles ;

Considérant que le directeur des contributions n'est pas lié par les moyens invoqués par le réclamant (§ 243 al. 2 AO), mais a le devoir de procéder d'office à un réexamen intégral de la cause (§ 243 al. 1er AO), tant en faveur qu'en défaveur du réclamant ;

Considérant que la réclamante estime qu'une part de 60% du loyer de son appartement serait à considérer comme quote-part professionnelle puisque le salon et la salle à manger lui serviraient de bureau ;

Considérant que l'article 12 L.I.R. consacre le principe de l'interdiction de ventilation des dépenses de la vie privée faites également en vue de profiter à la profession et n'admet pas leur déduction ;

Considérant que la jurisprudence n'a pas énervé ce principe en admettant à la déduction une quote-part professionnelle des dépenses mixtes sous condition que la ventilation puisse se faire de manière aisée, claire, objective et contrôlable ;

Considérant que les critères ont été définis à la circulaire L.I.R. n° 105/2 du 16 mars 1998 afin de garantir le traitement uniforme des contribuables; que si ces critères ont été établis en matière de frais d'obtention, il n'en reste pas moins qu'ils sont susceptibles de servir également de référence aux dépenses d'exploitation, les principes dégagés par l'article 12 L.I.R. ayant un caractère universel;

Considérant qu'un cabinet de travail, utilisé exclusivement ou quasi exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle, doit se trouver dans une pièce à part; que l'affectation partielle à des fins professionnelles d'une pièce privée n'est pas à considérer comme un cabinet de travail;

Considérant qu'il se dégage d'une copie du plan jointe à la présente requête que l'appartement ne dispose pas d'une deuxième pièce séparée pouvant servir de cabinet de travail et que, de plus, la surface utilisée de façon mixte, sert encore pour gagner la chambre à coucher et la cuisine;

Considérant que dès lors l'interdiction de ventilation de l'article 12 L.I.R. sort ses effets et la quote-part professionnelle du loyer de l'appartement admise comme dépenses d'exploitation (... euros) par le bureau d'imposition ne peut être retenue;

Considérant que le redressement du bulletin litigieux fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée; (…) *»*

Par requête déposée le 5 juillet 2013, Madame ... a introduit un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de cette décision directoriale.

Le paragraphe 228 AO, ainsi que l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvrant un recours au fond contre la décision directoriale litigieuse, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal par la demanderesse. Ce recours en réformation est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire.

A l'appui de son recours et en fait, la demanderesse explique qu'elle exerce au Luxembourg « *la profession d'architecte-gestionnaire de projets sous une forme individuelle avec comme portefeuille de clients des investisseurs privés et publics* ».

Elle aurait mandaté la société ... pour la prise en charge de sa comptabilité ainsi que pour remplir en son nom et pour son compte ses déclarations fiscales et pour assurer les échanges avec l'administration des Contributions directes.

Le 15 septembre 2006, la demanderesse aurait conclu une convention de collaboration avec la ... S.A, convention en vertu de laquelle elle aurait accepté la mission de *project management* dans l'exécution de plusieurs projets et une grande partie de son temps de travail aurait été réservée à l'exécution de ces missions.

A côté de cette convention, elle aurait conclu au cours de l'année 2007 un contrat avec la société ... S.àr.l. dont le siège social se trouverait à Bruxelles et en vertu duquel elle aurait été chargée de la gestion de plusieurs projets pour lesquels elle aurait dû se rendre à Bruxelles au moins deux jours par semaine.

La demanderesse explique encore qu'elle aurait tiré la majeure partie de ses revenus de ses deux contrats. Elle aurait ainsi reporté dans sa déclaration d'impôt de l'année 2007 des recettes provenant de l'exercice de sa profession libérale d'un montant de ....- euros et des dépenses d'un montant total de ....- euros. Par ailleurs, suite à une demande afférente de la part du bureau d'imposition en charge de son dossier, elle aurait transmis toutes les pièces justificatives à l'appui de sa déclaration d'impôt. Malgré la production de ces pièces, le bureau d'imposition lui aurait adressé le 25 mai 2012 un courrier pour l'informer des redressements envisagés sur son bénéfice relatif à l'année 2007. Alors même que suite à ce courrier la demanderesse aurait demandé à ce qu'un délai supplémentaire lui soit accordé pour formuler ses remarques et apporter des pièces justificatives supplémentaires, le bureau d'imposition aurait émis le 4 juillet 2012 le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007.

En droit, la demanderesse déclare tout d'abord ne pas entendre contester le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 en ce qu'il a porté le montant de ses recettes à la somme de ....- EUR.

En s'appuyant ensuite sur les articles 45 et 12 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, ci-après désignée « LIR », la demanderesse reproche au directeur d'avoir rejeté en tout ou en partie des frais de déplacements, de téléphone, de représentation et de loyer tels que déclarés par elle « *soit en les considérant non déductibles en application de l'article 12 L.I.R. soit en opérant une reprise de 30% correspondant à la quote-part professionnelle* ».

En ce qui concerne tout d'abord les frais de déplacements supportés par elle et déclarés à titre de dépenses d'exploitation, la demanderesse met en exergue que ces frais s'inscriraient uniquement dans le cadre de sa profession de gestionnaire de projets. En effet, conformément aux termes de son contrat de collaboration avec la société ... S.àr.l., elle aurait dû se rendre au moins deux jours par semaine à Bruxelles. Elle aurait ainsi dû effectuer, dans le cadre exclusif

de l'exercice de son activité professionnelle, environ 56 déplacements sur l'année 2007 entre son domicile situé à Luxembourg et Bruxelles dont la distance aller-retour pourrait être évaluée à environ 448 kilomètres. A cela s'ajouteraient les déplacements qu'elle aurait également été amenée à faire sur plusieurs chantiers dans le cadre de ses missions de gestion de projets.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse souligne encore à cet égard que les frais kilométriques sur base desquels elle réclamerait une déduction proviendraient d'une « *source fiable et indépendante* » tout en renvoyant à cet égard aux résultats d'un outil de calcul de l'itinéraire en ligne.

La demanderesse est en tout état de cause d'avis qu'elle aurait fait état d'une séparation nette entre ses déplacements privés et professionnels en produisant à cet égard des critères objectifs aisément contrôlables lui permettant d'obtenir une déduction des frais de déplacement correspondants ayant servi à des fins professionnelles.

Pour ce qui est des frais de communications téléphoniques, la demanderesse donne à considérer qu'au vu de la spécificité de sa profession, elle devrait nécessairement avoir recours aux moyens de télécommunication, ce d'autant plus qu'elle disposerait d'un portefeuille de clients à l'échelle internationale lui imposant des coûts nettement plus importants que ceux relatifs à des communications nationales. Comme l'usage du téléphone ferait partie intégrante de sa profession, il ne pourrait y avoir de doute quant à l'usage professionnel qui en serait fait. Ce serait dès lors à tort que le directeur aurait limité les frais de téléphone déductibles à la somme de ....- euros à raison d'une estimation de ....- euros par mois.

La demanderesse critique encore la décision directoriale litigieuse pour ne pas avoir admis la déductibilité du montant des frais de représentation qu'elle a déclarés.

Ainsi, tout en admettant que parmi ces frais figureraient des « *frais d'habillement* » à caractère non déductible, il n'en resterait pas moins que la possibilité d'une ventilation entre dépenses privées et professionnelles serait admise et que dans la mesure où ses frais de représentation auraient été exposés dans l'intérêt exclusif de son activité professionnelle, ce serait à tort que le directeur ne les aurait pas déclarés déductibles.

De manière générale, en ce qui concerne les frais de déplacements, de téléphone et de représentation, la demanderesse estime encore que ce serait à tort que le directeur aurait évalué « *la quote-part professionnelle pour toutes ces dépenses d'exploitation à un montant de 30%* », alors que cette répartition, compte tenu des principaux contrats conclus par la demanderesse et le nombre d'heures de travail effectués, ne refléterait pas équitablement les frais qu'elle aurait supportés dans le cadre de l'exercice de son activité professionnelle. Elle estime en tout état de cause qu'une ventilation des dépenses d'exploitation à hauteur de 90% pour la part professionnelle et de 10% pour la part privée serait appropriée pour les frais liés au véhicule et au téléphone, tandis qu'une quote-part de 50% pour la part professionnelle et de 50% pour la part privée s'imposerait en ce qui concerne les frais de représentation et de voyage.

Finalement, la demanderesse considère que ce serait à tort que le directeur aurait rejeté les frais correspondant au loyer payé par elle en relation avec son appartement loué à

Luxembourg-Ville et ce pour une quote-part déterminée à 60% et ce au motif que son cabinet de travail ne serait pas conforme aux dispositions de la circulaire LIR n°105/2 du 16 mars 1998 et des principes dégagés de l'article 12 LIR.

La demanderesse donne en effet à considérer qu'il résulterait de la circulaire LIR n°105/2 précitée que certaines dépenses relatives au cabinet de travail pourraient être comprises dans les dépenses se rapportant à l'immeuble ou l'habitation dans son ensemble et que les dépenses relatives à l'entretien d'un cabinet de travail à domicile ne seraient à prendre en compte que s'il est établi que ledit cabinet est utilisé exclusivement ou quasi exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle.

Or, en l'espèce, la demanderesse aurait installé son bureau dans une pièce exclusivement affectée à son usage professionnel propre et elle utiliserait par ailleurs une autre pièce de son appartement comme espace de travail. Ces deux pièces pourraient dès lors être considérées comme parfaitement isolées par les séparations murales et les portes et feraient office de cabinet de travail puisqu'elles seraient quasi exclusivement affectées à l'exercice de son activité de gestionnaire de projets. Il s'ensuivrait que l'argumentation du directeur suivant laquelle la surface utilisée de façon mixte servirait encore à rejoindre la chambre à coucher et la cuisine laisserait d'être fondée.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse insiste à ce sujet encore sur le fait que l'utilisation d'un cabinet de travail pour les personnes exerçant la même profession libérale qu'elle serait commune et habituelle.

Au vu de ce qui précède, les dépenses liées au loyer devraient être admises comme dépenses d'exploitation et être « *intégralement déductibles en application de la circulaire LIR n°105/2* » précitée et il y aurait par ailleurs lieu de faire droit à la ventilation de cette dépense de loyer à hauteur de 60% pour la part professionnelle et 40% pour la part privée, telle que proposée par la demanderesse.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse conteste encore l'application dans son chef d'une taxation d'office telle que prévue au paragraphe 217 AO.

Il serait en effet de jurisprudence constante que le recours à la taxation d'office serait subordonné à la réunion de deux conditions cumulatives lesquelles seraient, d'une part, le constat préalable que la comptabilité présentée ne serait pas régulière et, d'autre part, l'impossibilité pour l'administration de constater ou de calculer avec précision le bénéfice imposable. La taxation d'office devrait en outre constituer pour les instances d'imposition un moyen d'arriver à la fixation de l'impôt dû lorsqu'elles auraient épuisé toutes les possibilités d'investigation, sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition.

Or, en l'espèce, si la demanderesse ne conteste pas avoir tenu une comptabilité irrégulière, elle justifie toutefois cet état de fait par les manquements dont se serait rendue coupable la société qu'elle aurait chargé de s'occuper de sa comptabilité.

La demanderesse insiste à cet égard sur le fait qu'elle aurait non seulement informé l'administration des problèmes inhérents à la tenue de sa comptabilité mais qu'elle aurait également renseigné de manière complète ses frais et dépenses ainsi que les justificatifs de

leur paiement effectif. Elle aurait dès lors non seulement prouvé l'existence des dépenses invoquées mais aussi établi leur relation économique avec la catégorie de revenus en cause.

La demanderesse explique encore que suite aux redressements présentés par l'administration elle aurait demandé un délai supplémentaire pour formuler ses remarques, de sorte que lorsque le bulletin d'imposition aurait été émis, toutes les possibilités d'investigation pour déterminer les bases d'imposition n'auraient pas été épuisées.

La demanderesse reproche à cet égard encore au directeur de s'être borné à vérifier le principe du recours à la taxation d'office sans procéder à l'examen de sa réclamation et des pièces versées à son appui.

Par ailleurs, en refusant les dépenses causées uniquement par son activité libérale, la finalité de la taxation d'office de se rapprocher le plus possible des bases d'imposition réelles sous la seule réserve d'une marge d'incertitude aurait été méconnue.

Il est constant en cause que pendant l'année d'imposition litigieuse, la demanderesse a exercé une activité indépendante, en l'occurrence celle d'architecte-gestionnaire de projets. La demanderesse entend voir admettre un certain nombre de frais à titre de dépenses d'exploitation dans le cadre de cette activité indépendante, respectivement un rehaussement de la quote-part professionnelle retenue par la décision directoriale litigieuse en relation avec certains desdits frais.

Aux termes de l'article 93 LIR, les dispositions des articles 16 à 60 LIR sont applicables en présence d'un bénéfice provenant d'une profession libérale, tel que c'est le cas en l'espèce.

Aux termes de l'article 45 (1) LIR « *sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* », tandis qu'aux termes de l'article 12 n°1 LIR « (…) *ne sont déductibles (...) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité* ».

Si l'article 12, n°1 LIR pose le principe de l'interdiction de la ventilation des dépenses du train de vie qui servent également à l'activité professionnelle, il n'en reste pas moins que lorsque des dépenses ayant servi à des fins privées sont provoquées en partie par des considérations d'ordre professionnel et que cette partie peut être séparée nettement, selon des critères objectifs, la partie des dépenses ayant servi à des fins professionnelles est admise en déduction à titre de dépenses d'exploitation, à moins que cette partie ne soit d'importance minime. Lorsque les dépenses ne peuvent pas être ventilées d'une façon nette ou qu'il est difficilement discernable si les dépenses ont servi plutôt à la profession ou plutôt au train de vie, le montant intégral des dépenses n'est pas déductible conformément à l'article 12, n°1 LIR. L'utilisation professionnelle doit pouvoir être établie sans difficultés majeures et d'une façon adéquate, selon des critères objectivement contrôlables, et la part professionnelle ne doit pas seulement être d'importance minime[1].

---

[1] Trib. adm. 7 mai 2012, n°27608 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°219.

Il échet encore de rappeler qu'en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable, de sorte qu'il appartient, en l'espèce, à la demanderesse d'établir que les frais dont elle fait état, répondent aux conditions imposées afin d'être admis à titre de frais d'exploitation.

Il convient dès lors d'examiner, au regard des conditions exposées ci-dessus, les différentes dépenses qui font l'objet du présent recours et que la demanderesse entend faire admettre en déduction du bénéfice de son activité indépendante.

En ce qui concerne les frais de déplacements que la demanderesse entend faire valoir, il échet de relever qu'en vertu des principes se dégageant de l'article 12 LIR, précité, en cas d'utilisation partielle pour des besoins professionnels d'une voiture, utilisée également à des fins privées, les frais y relatifs ne peuvent utilement être retenus en tant que dépenses d'exploitation que pour autant que le contribuable établisse la cause professionnelle de ces frais et uniquement dans la proportion de l'utilisation effective de la voiture au bénéfice de l'exploitation. A cet égard, en vertu des principes dégagés ci-dessus, il appartient encore au contribuable d'établir concrètement cette proportion d'utilisation de la voiture au service de son exploitation par rapport à l'utilisation privée de ce véhicule.

S'il est vrai qu'eu égard à l'activité exercée par la demanderesse en sa qualité d'architecte indépendante - comprenant notamment des missions régulières à l'étranger et plus particulièrement à Bruxelles, au siège de la société ... S.àr.l. -, il paraît plausible que celle-ci ait été amenée à effectuer des déplacements fréquents en relation directe avec l'exercice de sa profession, de sorte que la réalité et la nécessité de déplacements professionnels ne saurait être mise en doute, il n'en reste pas moins que la demanderesse reste en défaut de soumettre au tribunal des éléments de preuve concrets, tel qu'un carnet de route ou un moyen de preuve équivalent, de nature à démontrer la proportion exacte des trajets professionnels dont elle se prévaut, ce d'autant plus qu'au cours de l'année d'imposition litigieuse, elle ne semble avoir disposé que d'un véhicule qu'elle a dès lors nécessairement été amenée à utiliser également à des fins privées.

En effet, si la demanderesse a certes versé à l'appui de sa réclamation auprès du directeur un courrier électronique émanant du cabinet d'architectes ... et duquel il ressort qu'au cours de l'année d'imposition litigieuse elle était amenée à passer 2 jours par semaine pour des raisons professionnelles à Bruxelles, et qu'elle a versé au tribunal à l'appui du présent recours un document censé retracer l'itinéraire qu'elle était amenée à effectuer au moins deux fois par semaine entre son domicile et Bruxelles, force est de relever que ces documents ne permettent pas de prouver les trajets privés et professionnels effectivement effectués avec son véhicule au cours de l'année litigieuse et que la demanderesse reste dès lors en défaut d'établir la proportion des parts professionnelle et privée des frais de voiture.

A défaut d'avoir disposé de pièces justificatives probantes quant à la proportion exacte de ses trajets professionnels et dans la mesure où il n'est d'ailleurs pas contesté que la demanderesse ne tenait pas une comptabilité régulière, il ne saurait être reproché ni au bureau d'imposition, ni au directeur, d'avoir évalué le pourcentage de la quote-part professionnelle des frais de déplacements en ayant procédé à une taxation d'office conformément au paragraphe 217 AO.

En effet, la taxation des revenus, laquelle, conformément à sa dénomination allemande (« *Schätzung* »), consiste « *à déterminer et à utiliser une valeur probante et (ou) approximative, lorsque la détermination de la valeur réelle et exacte n'est pas possible* », constitue le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt[2].

Si la demanderesse reproche à cet égard plus particulièrement à l'administration de ne pas avoir épuisé toutes les possibilités d'investigation, force est toutefois au tribunal de relever que suite au dépôt de sa déclaration d'impôt relative à l'année 2007, la demanderesse a été invitée à deux reprises par le bureau d'imposition à lui transmettre un certain nombre de pièces et notamment des pièces justificatives en relation avec ses frais de déplacements afin de mettre l'administration en mesure de procéder au décompte de sa déclaration d'impôts.

Par ailleurs, après avoir été informée par courrier du 25 mai 2012 de l'intention du bureau d'imposition de procéder à un certain nombre de redressements, notamment en relation avec ses frais de déplacements, la demanderesse a demandé et obtenu un délai supplémentaire jusqu'au 29 juin 2012 pour pouvoir fournir sa prise de position y relative, délai qu'elle n'a toutefois pas honoré. En effet, le jour auquel ledit délai a expiré, elle a informé le bureau d'imposition de sa décision unilatérale de ne lui transmettre sa prise de position et des pièces justificatives que pour le 12 juillet 2013 au plus tard, ce qu'elle n'a cependant pas non plus fait.

Face au défaut de collaboration manifeste affiché par la demanderesse, il ne saurait dès lors être reproché au bureau d'imposition, ni ultérieurement au directeur, de ne pas avoir épuisé toutes les mesures d'investigation avant d'avoir fixé unilatéralement la quote-part professionnelle des frais de déplacement invoqués. Pour être tout à fait complet, le tribunal est encore amené à relever que si la demanderesse entend justifier son impossibilité de prendre utilement position par rapport aux redressements annoncés par le bureau d'imposition et de fournir des pièces justificatives supplémentaires en se retranchant derrière les problèmes qu'elle aurait rencontrés avec la société chargée de s'occuper de sa comptabilité, il n'en reste pas moins que le contribuable est personnellement tenu du respect des obligations lui imposées par la loi fiscale : il ne saurait dès lors se décharger en excipant de la faute d'un tiers, fût-il contractuellement chargé de ces obligations, un tel contrat n'étant pas opposable aux tiers ni a fortiori à l'administration[3].

Au vu de ce qui précède, et à défaut de preuves fournies par la demanderesse que les frais en relation avec l'utilisation professionnelle de sa voiture dépassent la quote-part professionnelle de 70% pour l'année 2007 fixée par le bureau d'imposition et confirmée par le directeur, le recours est à rejeter pour autant qu'il vise ces frais.

La demanderesse estime encore que ce serait à tort que le directeur aurait limité ses frais de communications téléphoniques pour l'année 2007 à ....- euros à raison d'une estimation à ....- euros par mois.

---

[2] Cour adm. 27 juillet 2011, n°28151C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°519.
[3] Trib. adm. 26 avril 2010, n°25987 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°470.

Le tribunal constate que la demanderesse a fourni à la base de sa déclaration d'impôt 2007 des justificatifs de ses frais de télécommunication sous forme de factures émanant de deux opérateurs de téléphone distincts et reprenant de manière générale et globale ses frais de communication téléphonique.

S'il paraît certes évident que dans le cadre de son activité professionnelle la demanderesse a exposé des frais de de téléphone pour des besoins professionnels, il y a lieu de constater que face aux contestations de la partie étatique, la demanderesse reste en défaut de soumettre au tribunal des éléments de preuve concrets de nature à démontrer la proportion exacte de l'utilisation professionnelle et privée de son téléphone, et plus particulièrement le bien-fondé de la proportion professionnelle de 90% dont elle se prévaut. A cela s'ajoute que si la demanderesse reproche au directeur de ne pas avoir procédé à l'analyse des pièces versées à l'appui de sa réclamation, force est au tribunal de relever que la demanderesse n'a fourni à l'appui de sa réclamation aucune nouvelle pièce en relation avec ses frais de communication et ayant pu amener le directeur à procéder à une appréciation différente de celle du bureau d'imposition quant à la situation de l'espèce.

Pour ce qui est des contestations de la demanderesse quant au principe même de la détermination du pourcentage de la quote-part professionnelle de ses frais de téléphone par le biais du procédé de la taxation d'office, ces contestations sont à déclarées non fondées pour les mêmes motifs que ceux déjà développés amplement ci-dessus en ce qui concerne les frais de déplacements.

Au vu de ce qui précède et à défaut de preuves fournies par la demanderesse que les frais en relation avec l'utilisation professionnelle de son téléphone dépassent le montant de ....- euros par mois fixé forfaitairement par le bureau d'imposition et confirmé par le directeur, le recours est également à rejeter pour autant qu'il vise ces frais.

La demanderesse reproche encore au directeur de ne pas avoir retenu le caractère déductible des frais de représentation déclarés et supportés par elle.

Le tribunal constate que la demanderesse a versé à l'appui de sa déclaration d'impôt des pièces justificatives ayant trait à des dépenses pour l'achat de vêtements, de chaussures et d'accessoires de mode, ce qui n'est pas non plus contesté par la demanderesse qui estime toutefois que les frais de représentation qu'elle aurait déclarés auraient été exposés dans l'intérêt exclusif de son activité professionnelle.

Or, quant aux frais de représentation, s'il est exact que de tels frais ne sont en principe pas déductibles au regard de l'article 12, n°1 LIR précité, il n'en reste pas moins qu'ils peuvent être considérés comme dépenses d'exploitation, si le contribuable établit qu'ils ont été exposés dans l'intérêt exclusif de l'activité professionnelle.

Tel que relevé ci-dessus, la demanderesse s'est contentée de verser en vrac à titre de justificatifs de ses frais de représentation un certain nombre de factures portant exclusivement sur l'achat de vêtements, de chaussures et de divers accessoires de mode sans toutefois qu'il ne soit possible de déterminer si les dépenses ainsi invoquées ont servi plutôt à l'exercice de sa profession ou plutôt à son train de vie, de sorte que c'est à bon droit que le directeur a retenu que l'intégralité du montant invoqué à titre de frais de représentation n'est pas déductible.

Il s'ensuit que le recours sous analyse est également à rejeter en ce qu'il vise les frais de représentation.

La demanderesse reproche finalement au directeur d'avoir réformé le bulletin d'imposition *in pejus* en rejetant intégralement la déduction de ses dépenses de loyer.

Il se dégage des pièces du dossier et des explications de la demanderesse que celle-ci se prévaut de l'utilisation permanente et exclusive d'une pièce séparée de son appartement, en l'occurrence le living ensemble avec la salle à manger, comme cabinet de travail et qu'elle sollicite de ce fait la prise en compte, à titre de dépense d'exploitation déductible, d'une quote-part professionnelle à hauteur de 60% du loyer payé pour ledit appartement.

Le directeur a quant à lui réformé le bulletin d'imposition qui avait retenu une quote-part professionnelle de 30% du loyer au motif qu'il se dégagerait de la copie du plan de l'appartement de la demanderesse jointe à sa réclamation que ledit appartement ne disposerait pas d'une deuxième pièce séparée pouvant servir de cabinet de travail et que par ailleurs, la surface utilisée de façon mixte servirait encore pour gagner la chambre à coucher et la cuisine.

Dans le cadre de la procédure contentieuse et face aux contestations de la demanderesse, la partie étatique s'est contentée de renvoyer intégralement quant à ce point litigieux à la décision directoriale sous analyse.

En principe, la reconnaissance fiscale d'un cabinet de travail à domicile ne dépend pas de la question de savoir si la nature ou l'envergure du travail rendent nécessaires l'existence d'un tel cabinet. Il faudra cependant que les conditions en soient remplies dans le chef du contribuable. Il faudra en l'occurrence qu'une pièce à part du domicile soit effectivement utilisée de façon exclusive ou quasi exclusive à des fins professionnelles. Dans ce contexte, il convient de relever que la nécessité de l'utilisation d'un cabinet de travail au domicile privé ainsi que l'envergure de l'utilisation professionnelle de ladite pièce peuvent cependant être prises en compte dans l'examen de la preuve de la réalité de l'utilisation professionnelle de la pièce et de la relation avec l'activité professionnelle du contribuable[4].

Dans la mesure où la demanderesse travaille en tant qu'architecte indépendante chargée de la gestion de différents projets et qu'il n'est pas contesté qu'au cours de l'année d'imposition litigieuse elle a exercé son activité professionnelle au Luxembourg non pas à partir d'un bureau d'architectes mais à partir de son appartement privé et ce au moins pendant trois jours ouvrables par semaine - la demanderesse admettant avoir travaillé pendant au moins deux jours par semaine à Bruxelles -, le tribunal est amené à retenir qu'il est fort plausible qu'elle ait été amenée à affecter au moins une pièce de son appartement, en l'occurrence le living ensemble avec la salle à manger, quasi exclusivement à l'exercice de son activité indépendante.

En effet, même s'il ressort des plans de l'appartement que le living et la salle à manger doivent être traversés pour avoir accès à la chambre à coucher et à la cuisine, il n'en demeure pas moins que la pièce formée par le living et la salle à manger est séparée des autres pièces

[4] Trib. adm. 22 octobre 2010, n° 25665 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 220.

de l’appartement par des séparations murales et des portes, de sorte qu’elle peut être qualifiée de pièce à part.

La quote-part professionnelle du loyer est donc à déterminer compte tenu de la proportion que représente la surface de la pièce utilisée quasi exclusivement à usage professionnel par rapport à l’ensemble de l’appartement.

Cette première quote-part n’est toutefois pas à calculer sur l’intégralité de l’appartement qui n’est pas utilisé intégralement à des fins professionnelles mais uniquement par rapport à la seule pièce utilisée, c’est-à-dire le living ensemble avec la salle à manger.

Compte tenu de l’utilisation à des fins professionnelles du living et de la salle à manger, la quote-part professionnelle du loyer ne saurait par ailleurs dépasser 50% alors qu’il n’est guère envisageable que la demanderesse travaille plus de 12 heures par jour dans cette même pièce.

La quote-part finale à retenir doit dès lors tenir compte de ces deux limitations, la première relevant de la surface effectivement affectée à un usage professionnel, et la seconde de la durée par jour de cette affectation.

Il suit des considérations qui précèdent que la décision directoriale litigieuse encourt la réformation pour autant qu’elle vise la question de la déductibilité des frais correspondant au loyer versé pour l’appartement de la demanderesse. Le dossier est renvoyé, quant à ce volet du litige, devant le directeur pour exécution et pour transmission au bureau d’imposition compétent afin de procéder aux calculs de détail tout en tenant compte des principes retenus dans le présent jugement.

La demanderesse sollicite encore l’allocation d’une indemnité de procédure d’un montant de ....- euros sur base de l’article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée, demande qui est à rejeter comme non fondée eu égard à l’issue du litige dans lequel la demanderesse n’a obtenu que partiellement gain de cause.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

réforme partiellement la décision n° C17857 du directeur de l’administration des Contributions directes pour autant qu’elle vise la question de la déductibilité des frais relatifs au loyer de l’appartement de la demanderesse et renvoie le dossier devant ledit directeur pour exécution et pour transmission au bureau d’imposition compétent afin de tenir compte des principes retenus dans le présent jugement à ce sujet ;

déclare le recours en réformation non fondé pour le surplus ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

fait masse des frais et les met pour moitié à charge de la demanderesse, et pour moitié à charge de l'Etat.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 14 juillet 2014 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Schmit s. Sünnen